

0-796290

На правах рукописи



ЕЛАКОВА Алла Александровна

**РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА  
И АНАЛИЗА В УСЛОВИЯХ КРИЗИСНОГО  
СОСТОЯНИЯ ЭКОНОМИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола – 2012

Диссертация выполнена на кафедре финансов и бухгалтерского учета в ФГБОУ ВПО "Камская государственная инженерно-экономическая академия" (ИНЭКА).

Научный руководитель -

доктор экономических наук, доцент  
**Ермакова Наталья Анатольевна**

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук, профессор  
**Лабынцев Николай Тихонович**  
(профессор кафедры бухгалтерского учета  
ФГБОУ ВПО "Ростовский государственный  
экономический университет (РИНХ)")

доктор экономических наук, доцент

**Соколов Андрей Юрьевич**  
(профессор кафедры управленческого учета и  
контроллинга в Институте экономики и финан-  
сов ФГАОУ ВПО "Казанский (Приволжский)  
федеральный университет")

Ведущая организация -

ФГБОУ ВПО "Самарский государственный эко-  
номический университет"

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000791077

Защита состоится 24 марта 2012 года в 10<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет", корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak2.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>.

Автореферат разослан 22 февраля 2012 года.

Ученый секретарь диссертационного  
совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Необходимым условием развития общественного производства, постоянного повышения уровня жизни населения является экономический рост. В силу ряда субъективных и объективных причин он, применительно к отдельным хозяйствующим субъектам, не всегда равномерен и может прерываться периодами экономической нестабильности и спада. Эти тенденции проявились с особой силой при переходе России к рыночной экономике, сопровождавшемся расстройством денежной системы государства, ростом инфляции, потерей управляемости предприятиями и другими кризисными явлениями.

В настоящее время многие из негативных внешних причин падения экономического роста преодолены и преодолеваются, но возможность оказаться каждому отдельному предприятию в предкризисном и кризисном экономическом положении остается. Кроме влияния последствий кризисных явлений в мировой экономике, внутренними причинами такого состояния могут быть усиление конкурентной борьбы на рынках сырья, рабочей силы и сбыта готовой продукции, неумелое хозяйствование, ошибочные управленческие решения менеджеров, а следствиями – угроза банкротства и вероятность ликвидации организации.

Основной отличительный признак предприятий, находящихся в предкризисном состоянии, – утрата их платежеспособности. Продолжая свою работу, такие организации с каждым днем увеличивают свою задолженность поставщикам, бюджету, собственному персоналу. Это приводит к дальнейшему ухудшению финансового положения предприятий, снижению эффективности использования его технологического потенциала и потере наиболее квалифицированных кадров. В конечном итоге предприятие подвергается процедурам санации и банкротства. Однако, кризисная ситуация возникает в коммерческой организации не вдруг, а постепенно, задолго до банкротства, которое является лишь завершением кризиса. Как показывает практика многих предприятий в Российской Федерации, в том числе в Республике Татарстан, они могут восстановить свою платежеспособность, не подвергаясь процедурам банкротства. Для этого необходимо перейти от прежних неэффективных методов управления к совокупности мер антикризисной деятельности.

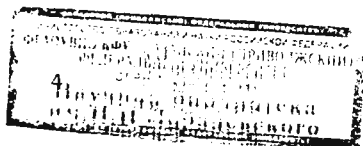
Для антикризисного управления руководящему персоналу необходима дополнительная информация, обеспечиваемая средствами и методами управленче-

ского учета и анализа. Такой информацией предприятия в настоящее время, в большинстве случаев, не обладают, а там, где она есть, формируется не системно и неполно. Предусмотренное существующей практикой банкротства антикризисное управление, в настоящее время базируется на общепринятых данных бухгалтерского финансового учета, дополняемых на заключительной стадии особыми правилами составления ликвидационного баланса.

Необходимость разработки в теоретико-методологическом и прикладном аспектах вопросов организации и методики управленческого учета и анализа в условиях кризисного экономического состояния хозяйствующих субъектов свидетельствует об актуальности темы диссертационного исследования и связанных с этим проблем, их теоретической и практической значимости.

**Степень разработанности проблемы.** основополагающими работами по теме исследования стали труды отечественных ученых, внесших существенный вклад в развитие теории и практики бухгалтерского и управленческого учета, экономического анализа, финансового менеджмента: В.И. Бариленко, П.С. Безруких, В.Г. Гетьмана, К. М. Гарифуллина, В.Б.Ивашкевича, В.В. Ковалева, М.И. Кутера, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, О.Н. Мироновой, В.Ф. Паляя, Я.В.Соколова, В.И. Ткача, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана и др. В исследовании автор опирался на труды зарубежных авторов, таких как, Э.Альтман, У. Бивер, А. Апчерч, Дж. В. Вил, Ч. Гаррисон, К. Друри, Р. Каплан, Д.Нортон, Р. Манн, Э. Майер, Д. Мидлтон, Дж. Рис, Т. Скоун, Т.Танака, Т. Хиромото, Д. Хиггинс, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Дж.К. Шим, Т. Эмерсон, Р. Энтони др.

Отдельные аспекты проблем, рассматриваемые в диссертации, изложены в статьях, книгах по управленческому учету и анализу О.И. Авериной, М.А. Вахрушиной, Н.Д. Врублевского, Д.А. Ендовицкого, Н.А. Ермаковой, О.В. Ефимовой, О.Д. Кавериной, Т.П. Карповой, Н.П. Любушина, Г.С. Клычевой, В.Н. Нестерова, Л.В. Поповой, С.А. Рассказовой-Николаевой, А.Ю. Соколова, В.П. Суйца, А.И. Шигаева и др. Учетно-аналитическим вопросам банкротств и непрерывности деятельности организации посвящены работы И.А. Астраханцевой, О.В. Вишневской, Л.В. Донцовой, Н.А. Казаковой, И.Г. Кукукиной, Л.И.Куликовой, А. Е.Шевелева и др. В большинстве работ указанных авторов вопросы бухгалтерского учета и анализа рассматриваются применительно к особенностям крайнего проявления кризиса - банкротства коммерческой организации и ее последующей реорганизации и ликвидации. Научных работ, в которых бы всесторонне исследовались вопросы учетно - аналитического обеспечения принятия управленческих решений в условиях значительного ухудшения экономики предприятия, главным образом, предбанкротного его состояния, недостаточно. Практически отсутствуют исследования, посвященные особенностям формирования и использования менеджментом информации управленческого учета и аналитических инструментов в кризисный период жизненного цикла организации, способствующих предотвращению наступления ее банкротства.



**Цель исследования** заключается в разработке теоретических и организационно-методических положений управленческого учета и анализа на предприятиях в условиях проблемного состояния их экономики и практических рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитической информации, позволяющей организациям найти и осуществить выход из кризисного финансового положения.

**Задачи исследования.** Достижение поставленной цели предполагает необходимость решения следующих задач:

- критическая оценка существующих подходов в определении основных понятий антикризисного управления применительно к коммерческой организации: экономический кризис, банкротство, несостоятельность, финансовая устойчивость, экономический риск, финансовое оздоровление и др.;
- выявление природы, причин и характера кризисных явлений в деятельности нормально функционирующего предприятия, способов и направлений их преодоления, необходимой для этого учетно-аналитической информации;
- разработка методологических основ формирования показателей управленческого учета для преодоления кризисных ситуаций;
- определение эффективных методов раннего диагностирования финансового положения предприятия для предупреждения его кризисного состояния;
- совершенствование финансового и управленческого анализа финансовой устойчивости для обеспечения непрерывной деятельности организации.

**Предмет исследования.** Предметом диссертационного исследования является комплекс научно-методических и практических задач организации и ведения управленческого учета при кризисном состоянии экономики субъектов хозяйствования, анализа его результатов для преодоления негативных факторов и явлений.

**Объектом исследования** является финансово-экономическая деятельность промышленных предприятий и коммерческих организаций Республики Татарстан: ОАО "КАМАЗ", ОАО "ЗЯБ", ООО "Заинский крекер", ООО Группа компаний "ПРОФИТ". Для сравнительного анализа привлекались материалы других отечественных и зарубежных компаний.

**Методологической основой исследования** являются объективные принципы научного познания, базовые положения теории бухгалтерского учета и экономического анализа. В работе использованы современные методики сбора и обработки исходной информации и такие общенаучные методы как анализ и синтез, индукция и дедукция, исторический, логический и системный подходы, экономико-математические методы и моделирование. В качестве специфических приемов исследования использовались исторический, монографический, расчетно-конструируемый, экспериментальный и абстрактно-логический подходы.

**Теоретическую базу диссертационного исследования** составили фундаментальные и прикладные научные труды отечественных и зарубежных ученых по методологии бухгалтерского и управленческого учета.

**Область исследования.** Диссертация выполнена в рамках раздела "Бухгалтерский учет и экономический анализ" паспорта специальности ВАК 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика: п. 1.7. "Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей", п. 1.11. "Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции", 2.11. "Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа", 2.16. "Анализ и обоснование программ финансового оздоровления".

**Информационной базой работы** послужили законодательные и нормативные акты Российской Федерации и Республики Татарстан, международные стандарты учета и финансовой отчетности, годовая, квартальная и месячная бухгалтерская отчетность, планово-экономическая информация организаций, находящихся в предбанкротном состоянии, материалы периодической печати, данные отраслевых бюллетеней, статистическая отчетность, справочные материалы зарубежных изданий, Интернет-ресурсы.

**Научная новизна работы** заключается в разработке и обосновании методологических и организационно-методических положений по осуществлению управленческого учета и анализа в коммерческих организациях в условиях риска и неопределенности деятельности предприятий, находящихся в предбанкротном состоянии.

В процессе исследования получены следующие научные результаты:

- определено влияние кризисного состояния экономики предприятия, на формирование и использование учетно-аналитической информации;
- уточнено понятие антикризисного управления с позиции обеспечения бухгалтерского принципа непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта;
- обоснованы методические рекомендации по использованию в управленческом учете и анализе систем "ABC-метода" и "таргет-костинга" с учетом специфики деятельности кризисного предприятия;
- выявлены отличительные особенности формирования учетно-аналитической информации для управления предприятием, находящегося в разных процедурах досудебной и судебной санации;
- обоснован контрольно-аналитический инструментарий управленческого учета и определены особенности его использования в условиях кризисной деятельности предприятия;
- разработаны предложения по совершенствованию анализа финансового положения предприятия находящегося в кризисном состоянии на основе интеграции данных финансовой отчетности и управленческого учета;
- предложено расширить информационную базу анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия для оценки вероятного банкротства за

счет показателей, содержащихся в отчетности, составленной по МСФО, а так же информации, отражаемой в статьях динамического бухгалтерского баланса о всех видах финансовых резервов, ожидаемых доходов, расходов и платежей будущих периодов.

**Теоретическая и практическая значимость** исследования состоит в разработке методик формирования и использования учетно-аналитической информации, вносящих вклад в расширение представления о возможности бухгалтерского управленческого учета и анализа. Рекомендации и выводы диссертации могут быть использованы управленческим персоналом организаций, оказавшихся в кризисном финансовом положении для осуществления мер по выходу из такого состояния, восстановлению платежеспособности и других признаков текущей и перспективной ликвидности. Предлагаемая для этого дополнительная учетно-аналитическая информация, методы ее формирования и анализа позволяют повысить объективность диагностики финансового состояния предприятий и определить оптимальный выбор направлений его оздоровления. Самостоятельное практическое значение имеют рекомендуемые автором методы учета затрат по видам деятельности (АВ-костинг), стандарт- и директ-костинга, целевого калькулирования, а также предложенная им система управленческих и бухгалтерских счетов с учетом особенностей использования полученных данных для антикризисного управления.

**Апробация работы.** Основные результаты диссертационного исследования докладывались на научных конференциях: Международной научно - практической конференции "Синергетическое управление социально – экономическим развитием" (г. Набережные Челны, 2010 г.), III Международной научно-практической конференции "Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций" (г. Воронеж, 2010 г.), III Всероссийской заочной научно-практической конференции "Управление бизнес-процессами в современных социально-экономических системах: тенденции, проблемы, перспективы" (г. Волгоград, 2011 г.), Всероссийской заочной научно-практической конференции "Механизм обеспечения конкурентоспособности и качества экономического роста региона в условиях модернизации экономики" (г. Чебоксары, 2011 г.), Международной научно-практической конференции "Перспективные разработки науки и техники – 2011" (г. Прага, 2011 г.).

Значение полученных результатов исследования для практики подтверждены тем, что отдельные методические разработки и положения нашли практическое применение в деятельности таких предприятий как ООО "АКТИВЫ КА-МАЗА", ООО "Занинский крекер", ООО Группа компаний "ПРОФИТ".

Разработанные автором методические рекомендации к формированию системы управленческого учета и анализа в условиях кризисного состояния экономики предприятия могут использоваться в преподавании дисциплин "Управленческий учет", "Управленческий анализ", "Контроллинг", в Высших учебных за-

ведениях (бакалавриате и магистратуре) и в системе дополнительного экономического образования.

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 8 статьях авторским объемом 2,65 п.л., из них три публикации в журналах, рекомендованных ВАК, общим объемом 1,3 п.л.

**Объем и структура работы.** Работа имеет следующую структуру, определенную логикой анализа взаимосвязанных аспектов изучаемого предмета и совокупностью решаемых задач:

#### **Введение**

### **1. Теоретические основы управленческого учета и анализа производственно-финансовой деятельности субъектов хозяйствования в условиях кризисного состояния экономики предприятия**

1.1. Основные этапы развития антикризисного управления предприятиями и его информационного обеспечения

1.2. Бухгалтерский управленческий учет в системе обеспечения непрерывности деятельности коммерческой организации

1.3. Управленческие аспекты экономического анализа в условиях антикризисного управления

### **2. Организация и методология управленческого учета при кризисном состоянии экономики предприятия**

2.1. Влияние системы антикризисного управления на общую постановку и выбор инструментов управленческого учета и контроля коммерческой организации

2.2. Формирование учетной информации при использовании методов "таргет-костинг", "стандарт-костинг" и "АВ-костинг" в антикризисном менеджменте организации

2.3. Управленческий учет при осуществлении процедур наблюдения и финансового оздоровления хозяйствующего субъекта

### **3. Управленческий анализ производственно-финансовой деятельности предприятия при антикризисном управлении**

3.1. Диагностика финансового состояния предприятия для принятия мер по его улучшению

3.2. Управленческий анализ операционных и финансовых рисков коммерческих организаций в кризисных ситуациях

3.3. Особенности анализа финансовой устойчивости предприятия в условиях антикризисного управления

#### **Заключение**

Список использованных источников

Приложения



## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Определено влияние кризисного состояния экономики предприятия, на формирование и использование учетно-аналитической информации.**

Кризисное состояние экономики хозяйствующего субъекта может возникнуть на любом предприятии в силу циклического характера его развития. Проявляется оно, прежде всего, в постепенной утрате платежеспособности и финансовой состоятельности, и, продолжая свою коммерческую деятельность, такие организации с каждым отчетным периодом увеличивают свою общую задолженность поставщикам, государственному бюджету по налогам и собственному персоналу по выплате заработной платы и тем самым усугубляют свое положение.

Многообразие факторов, влияющих на финансовые результаты и платежеспособность предприятия, предполагает необходимость более сложной диверсифицированной структуры информационного обеспечения, необходимой для принятия адекватных мер по выходу из кризиса. В современных условиях основным элементом такого обеспечения является учетно-аналитическая система. Для управления в состоянии кризиса нужна информация для определения возможности возникновения кризисных ситуаций, анализа факторов и оценки угрозы банкротства, разработки антикризисных мероприятий и выбора наиболее оптимальных из них по соотношению затрат и результатов. Существующие в управленческом учете методы прогнозирования и вариативного планирования затрат и результатов производственно-финансовой деятельности здесь оказываются наиболее востребованными. Однако, традиционные для управленческого учета методы нуждаются в адаптации к условиям антикризисного управления в каждом из субъектов хозяйствования.

В основе формирования учетно-аналитической модели предприятия, находящегося в кризисной ситуации должен быть внутрифирменный финансовый анализ. Важным его отличием от общепринятых методов финансового анализа является ориентация не только на показатели бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, но, прежде всего, на данные управленческого учета и отчетности. Управленческий учет и анализ должны быть основным поставщиком оперативной и специализированной информации для антикризисного управления. Этапы, стадии, уровень предкризисного состояния каждого предприятия различны и потому требуется индивидуальный подход к системе управленческого учета и анализа для каждого хозяйствующего субъекта, исходя из особенностей его функционирования и степени интенсивности кризисных явлений.

**2. Уточнено понятие антикризисного управления с позиции обеспечения бухгалтерского принципа непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта.**

Кризисное состояние возникает не одномоментно, до его высшей стадии – банкротства всегда есть время, в течение которого можно и необходимо при-

нять оперативные меры по восстановлению финансовой устойчивости и предотвращению возможной ликвидации предприятия. Понятие антикризисного управления хозяйствующим субъектом можно рассматривать как управление в условиях уже наступившего кризиса или как управление, направленное на предотвращение кризисного состояния. Антикризисное управление, направленное на предотвращение кризисного состояния, на наш взгляд, более сложная задача менеджмента при современном состоянии российской экономики. В составе учетно-аналитической информации для каждого вида управления много общего, но еще больше различий, что необходимо учитывать при разработке методики управленческого учета и ее применении в конкретных ситуациях.

В теоретическом отношении организация управленческого учета и анализа в период кризисного состояния экономики предприятия должны обеспечить соблюдение бухгалтерского принципа непрерывности его деятельности. Это предполагает восстановление эффективного функционирования хозяйственного субъекта не только в период кризиса, но и в обозримом будущем. По существу, антикризисное управление – это управление рисками, для которого необходима дополнительная информация, обеспечиваемая системой управленческого учета и анализа. Методика и организация управленческого учета в условиях кризисного состояния предприятия нормативными актами положениями не регламентируется. Он осуществляется по правилам, устанавливаемым самой хозяйственной организацией, учитывающим специфику бизнеса, этапность кризисных явлений, особенности и возможности преодоления финансовых затруднений. В конечном итоге, бухгалтерский управленческий учет выполняет ключевую роль в обеспечении нормального функционирования хозяйствующего субъекта, формируя необходимую для оптимального управления им информацию. В условиях антикризисного управления эта роль усиливается, дополняется необходимостью принятия особых, иногда чрезвычайных мер по финансовому оздоровлению коммерческих организаций, усилением контроля всех сторон производственно-финансовой деятельности предприятия, в совокупности позволяющим ему достичь главной цели – восстановления нормальной работы в условиях устойчивой платежеспособности.

**3. Обоснованы методические рекомендации по использованию в управленческом учете и анализе систем "ABC-метода" и "таргет-костинга" с учетом специфики деятельности кризисного предприятия.**

В учете для управления хозяйствующим субъектом в нормальных условиях и в кризисном экономическом состоянии много общего, но есть и существенные отличия. Прежде всего, различна конечная цель ведения управленческого учета в том и другом случаях: при нормальных условиях деятельности – это достижение максимума прибыли и долговременное эффективное существование бизнеса, в кризисных ситуациях – обеспечение устойчивой платежеспособности предприятия и только после достижения этой цели можно ставить другие цели экономического роста, повышения эффективности использования ресурсов по

сравнению с докризисным периодом. Соответственно, изменяется состав необходимой для этого информации и методы ее получения. В системе учета для антикризисного управления диссертантом предлагается уделить особое внимание детализации и оперативности информации о движении денежных средств, их расходовании на оплату задолженности поставщикам и персоналу, процентов по долговым обязательствам, налогов и сборов. Различия существуют в эталонах для сравнения, в показателях для оценки его результатов. Обычно в теории и практике управленческого учета используют сравнения с заранее заданными нормативами, стандартами издержек и результатов деятельности. В управленческом учете, нацеленном на предотвращение и ликвидацию кризисных явлений в экономике хозяйствующего субъекта, сравниваются показатели прошлого, текущего и ожидаемого состояния предприятия. В системе управленческого учета на нормально функционирующем предприятии важна оперативность данных, вплоть до ежедневного представления. В условиях кризисного состояния оперативность имеет гораздо меньшее значение: достаточно данных по итогу за месяц, квартал, год. По степени использования информации для управления данные управленческого учета и отчетности при кризисном состоянии экономики коммерческой организации больше ориентированы на высший управленческий персонал, чем на рядовых менеджеров. При работе предприятия в обычных условиях – обратная закономерность. Исследование показало возрастающую роль управленческого учета и отчетности в антикризисном управлении поскольку, во-первых его данные содержат информацию, использующую специфические методы и способы ее первоначального формирования и обработки, такие как "стандарт-" и "директ-кост", "таргет-костинг", "АВ-костинг", эффективность применения которых в условиях антикризисного управления возрастает; во-вторых, управленческий учет включает такие специфические показатели как маржинальный доход; сумма и ставка покрытия накладных (постоянных) расходов, отклонения от заданных нормативами (бюджетами) затрат и результатов деятельности, имеющие для контроля антикризисных мероприятий особое значение. Если методы стандарт- и директ-коста, применяемые для получения информации для антикризисного управления мало чем отличаются от общепринятых в бухгалтерском управленческом учете, то использовании методик "АВС-метода" и "таргет-костинга", автором предложен нетрадиционный подход. В АВС-методе рекомендовано дополнить общепринятые расчеты оценкой сравнительной выгоды поставщиков и покупателей с учетом оказываемых услуг, а в таргет-костинге основное внимание уделить целевым дополнительным затратам по выходу из кризисного состояния предприятия.

**4. Выявлены отличительные особенности формирования учетно-аналитической информации для управления предприятием, находящегося в разных процедурах досудебной и судебной санации.**

Состав и содержание учетно-аналитической информации во многом зависит от того, на какой стадии возможного банкротства осуществляется антикризис-

ное управление. Наше исследование, в основном, охватывает проблемы информационного обеспечения антикризисного управления учетно-аналитическими средствами первых двух из начальных видов вероятного банкротства предприятия (наблюдение и финансовое оздоровление), когда предприятием управляет прежнее руководство, принимающее энергичные меры по предотвращению банкротства, и вводится по решению арбитражного суда внешнее управление с передачей полномочий по управлению организацией-должником внешнему управляющему. Обе эти разновидности антикризисного управления требуют не только во многом схожей информации, но и специфических данных и расчетных показателей. Различны и возможности использования профилактических и оздоровительных процедур по предотвращению устойчивой неплатежеспособности как инструментов для управления предприятием, когда оно находится в состоянии, близком к банкротству. Все это необходимо учитывать при разработке, проектировании и конструировании форм учетных регистров и отчетности, которые в управленческом учете зависят от отраслевых особенностей коммерческой деятельности и ее масштабов, то есть всегда индивидуальны.

В нашей работе мы исходили из того, что общее в юридических процедурах и экономических стадиях возможного банкротства состоит в том, что антикризисные меры необходимо принимать в составе всех юридически признанных этапов, кроме конкурсного производства и ликвидации. Поэтому еще на досудебной стадии руководство предприятия должно предпринять энергичные и неотложные меры по повышению эффективности производства, продаж и восстановлению устойчивой платежеспособности, чтобы исключить необходимость обращения в арбитражный суд. Требованиям системы управленческого учета в кризисных условиях отвечает принцип предварительного исчисления величины предстоящих затрат для финансового оздоровления хозяйствующего субъекта. Он лежит в основе контроля за экономической эффективностью предпринимаемых мер.

В системе учета и соответствующей отчетности на стадиях наблюдения и финансового оздоровления диссертантом предлагается выделить:

- хозяйственные операции, которые могут осуществляться только с письменного согласия временных управляющих, обособить их от обычных сделок, осуществляемых за счет текущих расходов;
- факты хозяйственной жизни связанные с приобретением, отчуждением или возможностью прямого и косвенного отчуждения имущества организации-должника, балансовая стоимость которого превышает пять процентов стоимости активов предприятия на дату введения наблюдения;
- учетные данные о полученных и выданных кредитах и займах, поручительствах и гарантиях, уступках прав требования, переводам долга и учреждением доверительного управления имуществом должника;
- задолженность кредиторов до и после введения процедур наблюдения и начала финансового оздоровления по решению арбитражного суда;

– информацию об имущественных взысканиях и реализации исполнительных документов, предъявляемых организациями-должнику до начала процедур банкротства;

– сумм начисленных к возврату акционерам и пайщикам средств в связи с уведомлениями об их выходе из числа собственников принадлежащей им части капитала организации;

– подлежащие "сторнированию" суммы уже начисленных доходов, дивидендов и других платежей за счет финансовых результатов деятельности.

В системе бухгалтерского управленческого учета предлагается выделить информацию, прямо относящуюся к финансовому оздоровлению хозяйствующего субъекта: о дополнительных взносах капитала участников или иных лиц, дебиторской и кредиторской задолженности, сгруппированной с учетом реальности взыскания или платежа, о затратах непосредственно связанных с финансовым оздоровлением и др. Считаем, что в период наблюдения и финансового оздоровления организации особое значение имеет конфиденциальность информации, и этому требованию соответствуют, прежде всего, данные управленческого учета и отчетности, в отличие от общедоступных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и экономической статистики.

**5. Обоснован контрольно-аналитический инструментарий управленческого учета и определены особенности его использования в условиях кризисной деятельности предприятия.**

В условиях антикризисного управления, используемая в управленческом учете система "директ-кост", проявляет свои достоинства в сравнении с бухгалтерским учетом полных затрат в еще большей степени, чем при успешной деятельности предприятия. Она позволяет практически безошибочно оценить степень роста рентабельности в разрезе всех наименований обновленного ассортимента, определить все виды действительно убыточных изделий, работ и услуг, и, таким образом, сформировать антикризисный ассортимент выпускаемой продукции. Новые возможности в управлении кризисной экономикой получает метод целевого калькулирования как эффективный инструмент контроля затрат. В работе показан механизм использования "таргет-костинга", в том числе как инструмента контроля за затратами и себестоимостью новых разрабатываемых продуктов при реализации планов финансового оздоровления предприятия и реализации среднесрочных и долгосрочных планов маркетинга.

Использование инструментов управленческого учета предполагает их эффективное учетно-аналитическое обеспечение с использованием системного учета, а также внесистемной регистрации информации. По мнению диссертанта, управление затратами на основе рекомендуемых методов станет более эффективно, если финансовая информация будет формироваться системным способом, используя счета бухгалтерского учета, дополняемые, при необходимости, внесистемными данными управленческого учета. В таблице 1 представлен принципиальный алгоритм данной учетной технологии в интеграции с методом

"директ-костинга" (в целях упрощения в таблице не отражены налоги, которые учитываются аналогичным образом).

**Таблица 1. Учетная технология учета продаж с использованием методов "таргет-костинга" и "директ-коста"**

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учет предполагаемый доход от продаж, рассчитанный на основе целевой цены (по каждому виду продукции)	62	90
2. Учета целевая себестоимость реализованной продукции	90	43
3. Учетны целевые расходы на продажу	90	44
4. Учетны целевые управленческие расходы	90	26
5. Учетны отклонения по доходу от продаж	62	90
6. Учетны отклонения по целевой себестоимости реализуемой продукции	90	43
7. Учетны отклонения по расходам на продажу	90	44
8. Учетны отклонения по управленческим расходам	90	26

По мнению автора, важным элементом антикризисного управления является контроль материальных ресурсов, особенно, для отечественных предприятий, большинство из которых являются материалоемкими. Это наиболее очевидный вариант сокращения затрат, который может осуществляться на основе анализа данных, полученных на счетах бухгалтерского учета с использованием метода "стандарт-кост".

Согласно предлагаемой методики, отклонение в стоимости приобретаемых материальных ресурсов (цене и количестве) в разрезе всех его видов может быть выявлено и учтено в системном учете уже на стадии приходавания ценностей, соответственно, и при их расходовании (отклонение по количеству). Принципиальная учетная схема поступления и расходования материалов с использованием метода "стандарт-кост" приведена в таблице 2.

**Таблица 2. Учетная технология поступления и расходования материалов с использованием метода "стандарт-кост"**

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учет поступления материалов по нормативной цене и фактическому количеству ( $Цн \times Кф.пр$ )	15	60
2. Учет отклонений по цене приобретаемых материалов ( $Цф \times Кф.пр - Цн \times Кф.пр$ )	16 /1(цена)	60
3. Учет оприходования материалов на склад по нормативной цене и нормативному количеству ( $Цн \times Кн.пр$ )	10	15
4. Учет отклонений по количеству приобретенных материалов ( $Цн \times Кф.пр - Цн \times Кн.пр$ )	16/2( кол.пр)	15
5. Учет использования материалов по нормативной цене и нормативному количеству $Цн \times Кн.исп$	20	10
6. Учет отклонений по количеству использованных материалов ( $Цн \times Кф.ис - Цн \times Кн.ис$ )	16/ 3(кол.ис)	10
7. Списание отклонений в стоимости приобретенных и использованных материалов (инварианты)	90 (.....)	16 /1, 2, 3

Большую перспективу применения в антикризисном управлении имеет, по нашему мнению, функционально-стоимостной учет затрат и результатов по видам деятельности. В общем назначении он позволяет не только определить стоимость производимых и реализуемых изделий, работ и услуг с учетом доли затрат функций снабжения, производства и сбыта на их изготовление и продажу, но и контролировать все другие расходы предприятия, не относимые на себестоимость продукции в данном отчетном периоде. Для принятия управленческих решений по выводу предприятия из кризиса целесообразны сравнение альтернатив по использованию аутсорсинга и определения неэффективных видов деятельности, которое также основывается на данных учета затрат по видам деятельности.

В диссертации предложен механизм интеграции данной учетной технологии с методом "стандарт-кост", позволяющий формировать учетно-аналитическую информацию системным образом по отдельным видам деятельности, процессам (бизнес-процессам) и продукции с использованием счетов управленческого учета. В работе отражена специфика применения вышеуказанных методов управленческого учета, проявляющаяся в их интеграции и рекомендуемая для реализации в условиях кризисного состояния экономики предприятия. Согласно разработанной модели, целевую цену продукции целесообразно рассчитывать как предельную на основе метода "директ-кост", а для более точного расчета целевой калькуляции использовать метод "АВ-костинг" в сочетании с методом "стандарт-кост". Для повышения оперативности расчетов общехозяйственные расходы предложено не распределять по процессам и видам деятельности, а вычитать общей суммой из общей суммы выручки (метод "директ-кост").

**6. Разработаны предложения по совершенствованию анализа финансового положения предприятия находящегося в кризисном состоянии на основе интеграции данных финансовой отчетности и управленческого учета.**

В условиях кризисного состояния экономики предприятия возникает необходимость в организации экономического анализа по стадиям предупреждения банкротства, наблюдения для определения платежеспособности организации и ее финансового оздоровления. Главное значение имеет финансово-экономический анализ на досудебном этапе, когда его результаты используются для осуществления и контроля мероприятий по выходу из кризиса. Предлагаемые диссертантом методы управленческого учета одновременно рассматриваются как аналитические инструменты, позволяющие выявить причины и факторы снижения эффективности производственно-финансовой деятельности организации, обеспечить контроль доходов и расходов в текущем времени, идентифицировать параметры кризисных явлений на основных стадиях производственно-сбытовой деятельности, оценить способности предприятия к нейтрализации негативных факторов.

В основе анализа на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности должна быть оценка платежеспособности хозяйствующего субъекта при ис-

пользовании дифференцированных нормативов текущей и ожидаемой ликвидности, обеспеченности собственными средствами и эффективности их использования. Соответствующие расчетные коэффициенты целесообразно использовать для исчисления сводного индекса оценки финансового состояния предприятия на ранних стадиях банкротства. Риски управленческих решений по выходу из кризисного состояния могут быть разнонаправленными, положительно и отрицательно влияющими на результаты производственно-финансовой деятельности и потому в ходе экономического анализа им должна быть дана индивидуальная оценка. Совмещение в одном показателе операционного и финансового левериджа позволяет осуществить факторный анализ их совместного воздействия на экономику предприятия, находящегося в кризисном состоянии. Такой подход создает возможность выявления и оценки влияния уровня постоянных и переменных расходов на силу действия операционного рычага и изменение результатов финансовой деятельности. По результатам такого анализа видно значение умелого управления величинами постоянной части накладных расходов для позитивного воздействия риска осуществления соответствующих мероприятий по улучшению финансового положения коммерческой организации, находящейся в предбанкротном состоянии. Основным недостатком имеющихся методик анализа является ориентация большинства из них на оценку финансового состояния предприятия на определенный момент времени без учета перспективы возможного улучшения или ухудшения. Кроме того, существующие показатели не учитывают особенности той или иной стадии жизненного цикла функционирования субъекта хозяйствования. Для антикризисного управления нужна система показателей, характеризующих динамику изменения основных параметров производственно-финансовой деятельности предприятия за ряд отчетных периодов, прогнозирование их величины на перспективу ближайших лет.

7. Предложено расширить информационную базу анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия для оценки вероятного банкротства за счет показателей, содержащихся в отчетности, составленной по МСФО, а так же информации, отражаемой в статьях динамического бухгалтерского баланса о всех видах финансовых резервов, ожидаемых доходов, расходов и платежей будущих периодов.

Много внимания действующее законодательство о банкротстве уделяет необходимости полного и правильного учета имущества и имущественных прав организации-должника. Имуществом считаются объекты обладающие свойствами потенциальной отчуждаемости, означающей, что каждый из них по отдельности может быть продан, передан без оплаты, либо ликвидирован. Имущественные права ближе к нематериальным активам, но таковыми не являются, поскольку неотделимы от самого имущества. Диссертантом рекомендуется учитывать имущественные права по аналогии с "гудвиллом", который согласно МСФО входит в состав активов компании, но не является ее имуществом. Такой



подход с одной стороны расширяет возможности финансового оздоровления хозяйствующего субъекта, находящегося в предбанкротном состоянии, а, с другой, позволяет повысить справедливую стоимость активов предприятия при его продаже или ликвидации для более полной компенсации долговых обязательств кредиторам.

Дальнейшее реформирование системы бухгалтерского учета и переход на международные стандарты учета и отчетности, по мнению автора, расширяют и углубляют возможности управленческого анализа производственно-финансовой деятельности предприятия при антикризисном управлении. Этому служат такие показатели и характеристики МСФО как справедливая стоимость, капитальные резервы и резервы по гарантии, гудвилл, условные требования и обязательства, актуарные прибыли и убытки, инвестиции, учтенные по методу участия и др.. Вопросы методологии анализа этой информации для управления субъектами хозяйствования, в том числе, в условиях кризисного состояния, – предмет специальных основательных научных исследований, результаты которых имеют большое значение для развития теории и практики бухгалтерского управленческого учета.

Организация управленческого учета и анализа в период кризисного состояния экономики предприятия должны обеспечить соблюдение бухгалтерского принципа непрерывности его деятельности. Это предполагает восстановление эффективного функционирования хозяйственного субъекта не только в период кризиса, но и в обозримом будущем. Такое возможно если предприятие находится или должно находиться в условиях экономической безопасности, когда отсутствуют угрозы принудительной или его добровольной ликвидации. Непрерывность деятельности коммерческих организаций достигается путем нейтрализации и преодоления кризисных явлений в их деятельности, на основе соответствующей учетно-аналитической информации.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Статьи в журналах и изданиях, рекомендованных ВАК:**

1. Елакова А.А. Таргет-костинг как инструмент управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2011. № 12. С. 106-108. – 0,3 печ.л.
2. Елакова А.А. Анализ финансовой устойчивости коммерческих организаций как инструмент антикризисного управления // Вестник Казанского ГАУ. 2011. № 4(22). С. 31-35. – 0,5 печ.л.
3. Елакова А.А. Управленческий анализ операционных и финансовых рисков коммерческой организации в кризисных ситуациях // Аудит и финансовый анализ. 2012. № 1. С. 299-303. – 0,5 печ.л.

### Публикации в других изданиях:

4. Елакова А.А., Ермакова Н.А. Особенности анализа финансовой устойчивости предприятия в условиях антикризисного управления // Перспективные разработки науки и техники – 2011: сборник тезисов докладов II международной научно-практической конференции. Прага: Изд-во "Образование и наука", 2011. С.77-82. – 0,5 (вклад автора – 0,25 печ.л.)

5. Елакова А.А. Интеграция методов учета затрат в условиях бизнес-процессной модели организации управления предприятием // Управление бизнес-процессами в современных социально-экономических системах: тенденции, проблемы, перспективы: материалы III всероссийской заочной научно-практической конференции. Волгоград-М.: ООО "Планета", 2011. С. 163-166. – 0,25 печ.л.

6. Елакова А.А. Особенности формирования учетной информации при осуществлении процедур наблюдения и финансового оздоровления хозяйствующего субъекта // Механизм обеспечения конкурентоспособности и качества экономического роста региона в условиях модернизации экономики: сборник Всероссийской заочной научно-практической конференции (12 декабря 2011 г.). Чебоксары: ЧКИ РУК, 2011. С. 89-95. – 0,25 печ.л.

7. Елакова А.А. Сбалансированная система показателей как способ достижения синергетического эффекта в стратегическом управленческом учете // Синергетическое управление социально-экономическим развитием: сборник трудов международной научно-практической конференции; 29-31 марта 2010 г. / под. ред. д.ф.н., проф. И.В. Комадоровой. Набережные Челны: Изд-во Камской гос. инж.-экон. акад., 2010. С. 35-38. – 0,3 печ.л.

8. Елакова А.А. Взаимосвязь управленческого учета и МСФО // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организации: материалы III международной научно-практической конференции, посвященной 50-летию экономического факультета: в 2-х ч. Воронеж, 2010. Ч. 1. С. 185-187. – 0,3 печ.л.



132

Автореферат

Подписано в печать 21.02.2012 г. Заказ № К1/1163. Тираж 100 экз.

Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",  
г. Йошкар-Ола, ул. К. Маркса, 110, тел 45-55-64